



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 19515.004733/2010-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-000.993 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de outubro de 2012
Matéria IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA
Recorrente PLASTPEL EMBALAGENS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

Ementa:

ARBITRAMENTO DO LUCRO

A não apresentação dos livros contábeis requisitados e/ou informações que possibilitem a apuração do lucro real, submetem o contribuinte ao arbitramento de lucro.

OMISSÃO DE RECEITAS. FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

A omissão de receita se caracteriza pela existência de receita lançada e não declarada/paga e pela receita operacional omitida que corresponde à diferença entre a GIA e a receita lançada na DIPJ e DACON. No entanto, inconsistente a ocorrência de omissão de receita no caso dos pagamentos estranhos à contabilidade por ausência de maiores investigações a respeito de sua origem, por parte do Auditor Fiscal da Receita Federal.

EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. MULTA AGRAVADA. ARBITRAMENTO DE LUCRO

A aplicação da multa agravada conforme o art. 959, I do RIR/99, nos casos de omissão na prestação de esclarecimentos pelo sujeito passivo, é afastada quando há o arbitramento do lucro pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.

INAPLICABILIDADE DE MULTA QUALIFICADA. ARBITRAMENTO DE LUCRO

A aplicação da multa qualificada com base no art. 957, II do RIR/99 deve ter como fundamento a conduta dolosa do contribuinte, sendo comprovado no

processo pelo Fisco, através de fatos e informações o evidente intuito de fraude. Nos casos de aplicação da multa pela simples omissão na prestação de esclarecimentos, tal omissão é suprida pelo arbitramento do lucro, sendo indevida a multa qualificada.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. LUCRO REAL ANUAL

A ausência de pagamento antecipado do tributo lançado por homologação transfere a contagem do prazo decadencial para o art. 173, I do CTN. Constatação de apuração anual do lucro real para fins do IRPJ.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É escorreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

Considerado como sócio oculto, responde solidariamente o contribuinte pelos débitos autuados, segundo o previsto no art. 124 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte e em excluir os responsáveis tributários do polo passivo, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos os conselheiros Paulo Cortez, Marcio Frizzo e Diniz Raposo que davam provimento em maior extensão, para excluir ainda a incidência de juros sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor, na parte em que o relator restou vencido, o Conselheiro Eduardo de Andrade.

(assinado digitalmente)

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

MARCIO RODRIGO FRIZZO - Relator.

(assinado digitalmente)

EDUARDO DE ANDRADE – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO (Presidente), PAULO ROBERTO CORTEZ, ANDRE ALMEIDA BLANCO, ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL, EDUARDO DE ANDRADE, MARCIO RODRIGO FRIZZO

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por PLASTPEL EMBALAGENS LTDA, em face do acórdão n. proferido pela DRJ/SP1 em processo administrativo fiscal.

O processo teve início com o procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias do IRPJ, PIS, COFINS e da CSLL, no qual a, recorrente, foi autuada mediante Auto de Infração (fls. 228/266), a recolher ou impugnar os créditos tributários nos montantes totais de:

- IRPJ no valor de R\$ 1.761.394,56;
- PIS no valor de R\$ 47.341,44;
- COFINS no valor de R\$ 218.500,67 e;
- CSLL no valor de R\$ 828.901,60.

Em tais valores já se encontram incluídos a multa e os juros de mora calculados até 30/11/2010.

Foram verificadas as seguintes irregularidades no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal de fls. 210/221:

- Receita lançada e declarada porém não confessada em DCTF e não paga: o montante foi apurado mediante a verificação da DIPJ e DACON em confronto com a DCTF e DARF. O montante apurado foi objeto de aplicação de multa de 112,5% (75% mais 50%);
- Receita operacional omitida correspondente à diferença entre a GIA e a receita lançada na DIPJ e DACON: a diferença entre a receita lançada na GIA do ICMS, ano-calendário de 2005 e a receita lançada na DIPJ/DACON, foi considerada omissão de receitas e tributada com multa de 225% (150% majorada de 50%);
- Receita operacional omitida a pagamentos estranhos à contabilidade: os pagamentos estranhos à contabilidade da Plastpel embalagens Ltda, materializada nas 26 transferências, via TED, são considerados omissão de receita e tributados com multa de 112,5% (75% majorado de 50%).

Além de tais autuações, foram lavrados os Termos de Sujeição Passiva n. 01 (fls. 269/283) e 02 (285/299) dos contribuintes Edmundo Baracat Filho, CPF/MF n. 266.142.947-68, e Eduardo Antonio Baracat, CPF MF n. 095.263.747-20, respectivamente, em virtude de:

- os intimados serem os responsáveis, conforme depoimento da Sra. Linda Adalla Farah, pela indução da declarante na abertura da conta corrente n. 118332-2, Agência 120, do banco Unibanco S/A, bem como pela solicitação

de sua assinatura em diversos cheques em branco, tudo em benefício do intimado, para pagamento de despesas da empresa Plastpel Embalagens Ltda, CNPJ n. 43.436.211/0001-84;

- os intimados serem os reais beneficiários pela referida movimentação da conta corrente;

- tais movimentações derivam de venda de produtos químicos a Plastpel Embalagens Ltda;

- os intimados serem parentes da declarante;

- A Plastpel Embalagens Ltda utilizou a conta-corrente para movimentar recursos para pagamentos estranhos à contabilidade, caracterizando omissão de receitas, materializadas nas transferências bancárias já apontadas;

- Os Srs. Edmundo Baracat Filho e Eduardo Antonio Baracat são sócios ocultos e reais beneficiários pela movimentação financeira da conta-corrente n. 118332-2, Agência 120 do Banco Unibanco S/A, a qual foi utilizada para as operações e as provas colhidas em diligência;

Cientificado do feito em 27/12/2010 (fls. 284), a pessoa jurídica, por meio de seu representante, apresenta em 24/01/2011, impugnação de fls. 305/367.

Da mesma maneira, os contribuintes Edmundo Baracat Filho, e Eduardo Antonio Baracat, cientificados em 23/12/2010 (fl. 300), apresentaram impugnações de fls. 433/452 e 490/508 em 24/01/2011.

A DRJ/SP1 proferiu acórdão julgando improcedente a impugnação nos seguintes termos:

- não acolheu as preliminares alegadas em relação à nulidade por irregularidades no procedimento de autuação e em relação à decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos durante os PA de 01 a 11 de 2005 para o PIS e a COFINS e os 1º a 3º trimestres do ano calendário de 2005 para o IRPJ e a CSLL, na forma do art. 150, §4º do CTN;

- no mérito, julgou improcedente a alegação de ilegalidade do arbitramento dos lucros pela inexistência de válida citação do contribuinte para apresentação dos documentos requeridos, e entendeu pela existência de omissão de receita em razão de receita lançada e não declarada/paga, receita operacional omitida correspondente à diferença entre a GIA e a receita lançada na DIPJ e DACON e receita operacional omitida a pagamentos estranhos à contabilidade;

- em relação à aplicação da multa agravada (majorada) e qualificada, entendeu como improcedente a impugnação do contribuinte, ora recorrente, mantendo sua aplicação;

- entendeu, ainda, por caracterizada a sujeição passiva solidária em decorrência dos fatos constatados no auto de infração, considerando os contribuintes Edmundo Baracat Filho e Eduardo Antonio Baracat, sócios ocultos da autuada;

- por fim, se pronunciou a respeito das jurisprudências judiciais e administrativas, considerando-as como “improfícuas”, tendo em vista a ausência de base legal que atribua aos acórdãos eficácia normativa; e entendeu plausível a tributação reflexa, uma vez que decorrem dos mesmos elementos de prova utilizados para o lançamento do IRPJ.

De tal acórdão, originou-se este recurso voluntário, (fl. 634/692) com alegações nos seguintes termos:

- ilegalidade do arbitramento de lucros efetivado em face da recorrente;
- impossibilidade de aplicação da multa agravada (majorada) à recorrente pelo suposto descumprimento do dever de apresentação de livros e documentos fiscais;
- a incorreção do arbitramento de lucro efetivado pelo AFRFB em face da recorrente, por erro na base de cálculo;
- inexistência de omissão de receitas apta a ensejar a autuação da recorrente, e tampouco a aplicação de multa qualificada a sua pessoa;
- impossibilidade de aplicação à recorrente de multa qualificada
- improcedência da exigência fiscal feita em face da recorrente, sob a acusação de omissão de receitas por pagamentos estranhos à contabilidade;
- a decadência do direito de o Fisco constituir os créditos tributários relativos ao 1º, 2º e 3º trimestres do ano de 2005 – IRPJ e CSLL;
- a inaplicabilidade da Taxa Selic, inclusive sobre os juros e multa;

Os contribuintes Edmundo Barocat Filho e Eduardo Antonio Barocat também interuseram recurso voluntário (fls. 996/1016 e 1017/1018 com as seguintes alegações:

- os recorrentes não são sócios ocultos da empresa autuada;
- os recorrentes não podem ser responsabilizados pelos débitos exigidos da empresa autuada;

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo.

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e dele conheço.

1. DA NECESSIDADE DO ARBITRAMENTO DO LUCRO

A recorrente alega que não foi omissa na apresentação dos documentos requeridos uma vez que não foi devidamente intimada. Alega que a intimação deveria ter sido entregue ao sócio com poderes estatutários de representação da pessoa jurídica ou ao seu procurador constituído, e desta forma não deveria ter sido arbitrado o lucro.

Veja que a recorrente foi intimada em 04/11/2010 (fls. 08), conforme AR acostado aos autos. Como visto nos autos, tal intimação foi entregue a Carlos H. P. Souza, que conforme alegação da recorrente se trata apenas de funcionário de portaria da Recorrente. Ora, ao receber a intimação do Termo de Início de Fiscalização, o preposto, deveria ter passado a intimação para a pessoa responsável ou para quem de direito. A escolha do preposto é de responsabilidade da pessoa jurídica e, conseqüentemente, seus atos ou omissões também o são.

“Tarefas se delegam, mas a responsabilidade sobre as tarefas é indelegável”.

Este é o entendimento pacífico desta corte, conforme se verifica na súmula 9:

Súmula CARF nº 9: É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

Não obstante, houve uma segunda intimação (fls. 19) no dia 10/11/2010, do Sr. Emil Samed, administrador da empresa, a qual também restou infrutífera.

Por outro lado vê-se que a recorrente defendeu-se no presente auto de infração de todas as autuações realizadas pela autoridade fiscal. Portanto, não houve qualquer tipo de cerceamento de defesa, vez que os termos de início de fiscalização, ou seja, a intimação do fiscalizado, foram todas enviadas, via postal, ao endereço da contribuinte.

Desta forma, entendo como acertada a decisão da DRJ/SP1 de manter o arbitramento do lucro da autuada, ora recorrente, uma vez que não fora apresentada escrituração na forma da legislação fiscal.

No entanto, conforme alegação da recorrente a fiscalização teria realizado o arbitramento de lucro com ilegalidades o que teria ocasionado prejuízo ao contribuinte, ora recorrente. Neste ponto cabe uma análise mais aprofundada.

Veja que a não apresentação dos livros contábeis à fiscalização tem como conseqüência a possibilidade do arbitramento de lucro, conforme art. 530, III do RIR/99.

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

[...]

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

Portanto, ultrapassada a legalidade do procedimento escolhido na fiscalização pelo Auditor Fiscal da Receita Federal, passa-se a analisar a forma como foi realizado o arbitramento do lucro.

1.2 - FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ARBITRAMENTO DO LUCRO

A autuação do recorrente se deu em razão de três irregularidades conforme sistematizado pela DRJ (fls. 562/563):

- Receita lançada e não declarada/paga: o montante foi apurado mediante a verificação da DIPJ/DACON em confronto com a DCTF e DARF.

- Receita operacional omitida correspondente à diferença entre a GIA e a receita lançada na DIPJ/DACON: A diferença entre a receita lançada na GIA do ICMS, ano-calendário de 2005 e a receita lançada na DIPJ/DACON, foi considerada omissão de receitas.

- Receita operacional omitida a pagamentos estranhos à contabilidade: Os pagamentos estranhos à contabilidade da recorrente, materializada nas 26 transferências, via TED, são considerados omissão de receita.

1.2.1 DA RECEITA LANÇADA EM DIPJ/DACON E NÃO DECLARADA NA DCTF E DARF

O AFRFB utilizou como **forma de apurar a base de cálculo para o arbitramento do lucro real as receitas lançadas na DIPJ e na DACON e que não foram declaradas na DCTF e em DARF.**

Veja que a determinação do lucro arbitrado encontra previsão legal no art. 532 do RIR/99:

Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento.

A aferição da receita bruta (base de cálculo tributável) compreende o produto da venda de bens e serviços prestados além de outras operações em conta alheia (art. 224 do RIR/99).

A utilização da DIPJ e da DACON como forma de constatação da receita bruta nos casos de arbitramento de lucro se mostra consoante com as previsões legais e dentro do procedimento padrão das autoridades fiscais.

Dessa forma tal procedimento se mostra correto no cálculo da base tributável do lucro arbitrado.

1.2.2 DA RECEITA OPERACIONAL LANÇADA EM GIA ICMS E OMITIDA NA DIPJ/DACON

O AFRFB utilizou tanto as informações existentes na DIPJ e DACON como as informações constantes das GIAS de ICMS, porém excluiu uma da outra. Nenhuma ilegalidade existe neste critério, pelo contrário, se mostra o mais adequado, conforme quadro demonstrativo do Termo de Constatação (fls. 215)

Mês	GIA	DIPJ/DACON	Omissão de Receita
Janeiro	2.028.034,03	1.937.122,30	90.911,73 ✓
Fevereiro	2.407.501,51	2.316.929,09	90.572,42 ✓
Março	2.536.566,81	2.374.824,69	161.742,12 ✓
Abril	2.437.886,84	2.224.226,45	213.660,39 ✓
Mai	2.040.831,54	1.871.802,54	169.029,00 ✓
Junho	2.517.948,62	2.325.583,63	192.364,99 ✓
Julho	2.067.526,04	1.988.110,41	79.415,63 ✓
Agosto	2.601.745,60	2.476.729,94	125.015,66 ✓
Setembro	2.177.068,93	2.082.738,55	94.330,38 ✓
Outubro	1.976.403,73	2.104.435,85	0,00
Novembro	2.182.890,79	2.061.078,99	121.811,80 ✓
Dezembro	1.749.363,45	1.687.854,35	61.509,10 ✓

A base de cálculo utilizada para o cálculo da receita omitida foram os valores de saída, para fins de tributação do ICMS que espelha a receita bruta prevista no art. 31 da Lei 8.981/95, pois representam vendas realizadas pela recorrente durante o ano-calendário de 2005, e era o maior dos dois valores (dos declarados em DIPJ e DACON):

Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do

comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Do mesmo modo como no subitem anterior, entendo como dentro do previsto nos ditames procedimentais fiscais a utilização das GIAS ICMS em comparação com a DIPJ e DACON para constatação de eventual omissão de receita. Dessa forma ao optar pelo arbitramento do lucro o AFRFB poderia ter feito tal comparação (GIA ICMS x DIPJ/DACON), devendo fazer a subtração de um valor pelo outro, como efetivamente o fez.

1.2.3 DA RECEITA OPERACIONAL ORIUNDA DOS PAGAMENTOS ESTRANHOS À CONTABILIDADE

As omissões de receitas correspondentes aos pagamentos estranhos à contabilidade (fls. 208/209 – D e D1), valores estes referentes a saídas da conta corrente da Sra. Linda Adalla Farah, foram considerados como realizados para pagamentos de contas da Recorrente.

Entendo que o Auditor Fiscal da Receita Federal poderia ter utilizado diversificados critérios na apuração do crédito tributário em questão, sejam eles depósitos bancários ou através das Gias.

Porém, os valores utilizados em determinado critério (valores constantes das GUIAS) para a apuração de valores deveriam ser excluídos da apuração que se utilizou de outro critério, sob pena de se correr o risco de tributar duas vezes o mesmo valor.

Em outras palavras, o mesmo valor não pode ser usado por dois critérios diferentes para a apuração de tributos. Em regra o menor valor deve ser excluído do maior, como no presente caso, em que a análise da conta corrente foi parcial, ou seja, foram analisadas somente as saídas de recursos, ignorando as entradas na conta corrente.

Ora, tais recursos poderiam, muito bem, ter provindo de origens lícitas, como transferências da pessoa jurídica para a pessoa física, empréstimos de 3^{os} etc.

Ocorre que o AFRFB em momento algum intimou a recorrente a justificar ou a comprovar o ingresso dos recursos na conta do “terceiro” (Sra. Linda Adalla Farah), simplesmente intimou a explicar e esclarecer as saídas de recursos.

A justificativa e o destino da saída dos recursos da conta corrente da Sra. Linda Adalla Farah foram para pagamento de fornecedores da recorrente, o que a vincula a estes valores.

Porém o ingresso dos recursos não foram analisados pelo AFRFB, e esta origem necessariamente deveria ter sido analisada no auto de infração, para poder se concluir que tais valores são omissão de receita e não esta incluso nos valores declarados em GUIAS. Assim sua origem poderia inclusive ter sido de transferências da Pessoa Jurídica para o “terceiro”, pessoa física. Esse ônus caberia a AFRFB.

Assim, sem a devida análise pela autoridade fiscal a quem competiria, **não é possível incluir tais valores sob pena de se correr o risco de tributar duas vezes o mesmo valor.**

Assim julgo procedente o recurso voluntário quanto a este item (1.2.3) para excluir do presente auto de infração os valores transferidos a “fornecedores” da recorrente através da conta da Sra. Linda Adalla Farah.

1.2.4 DAS EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO DAS GUIAS

A respeito da não exclusão da base de cálculo de verbas e descontos legais como vendas canceladas, descontos incondicionais e tributos não-cumulativos cobrados destacadamente, que modificariam a receita bruta, entendo que assiste razão a recorrente.

Porém esta não juntou documentos ou demonstrou que tais valores existem no presente caso, tornando assim impossível a sua análise.

Assim julgo improcedente o recurso voluntário quanto a este item em virtude da falta de prova da existência de valores a excluir do conceito de receita bruta (art. 31 da Lei 8.981/95).

2. DAS MULTAS

Ao recorrente foram aplicadas multas em decorrência das diferentes irregularidades encontradas, quais sejam:

- multa de 112,5% em razão das receitas lançadas em DIPJ e DACON e não declaradas na DCTF e DARF (fls. 214);

- multa de 225% em razão das receitas lançadas em GIAS ICMS e omitidas na DIPJ e DACON (fls. 215);

- multa de 112,5% em razão das receitas omitidas decorrentes dos pagamentos estranhos à contabilidade da recorrente.

O AFRFB caracterizou a conduta do recorrente como embaraçosa, nos termos do art. 919, p. único do RIR/99 (fls. 213/214):

Art. 919. Os que desacatarem, por qualquer maneira, os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções e os que, por qualquer meio, impedirem a fiscalização serão punidos na forma do Código Penal, lavrando o funcionário ofendido o competente auto que, acompanhado do rol das testemunhas, será remetido ao Procurador da República pela repartição competente (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).

Parágrafo único. Considera-se como embaraço à fiscalização a recusa não justificada da exibição de livros auxiliares de escrituração, tais como o Razão, o Livro Caixa, o Livro Registro de Inventário, o Contas-Correntes e outros registros específicos pertinentes ao ramo de negócio da empresa.

Tal caracterização deu origem ao agravamento da multa de ofício aplicada nos termos do art. 959, I do RIR/99 (fls. 214):

*Art. 959. As multas a que se referem os incisos I e II do art. 957 passarão a ser de cento e doze e meio por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos **casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para** (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 70, I):*

*I - **prestar esclarecimentos**;*

[...]

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

I - de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;
II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

2.1 DO EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO

Sucintamente, a autuada, ora recorrente, foi intimada duas vezes, em 04/11/2010 e em 10/11/2010, mediante seu sócio e administrador respectivamente, para prestarem esclarecimentos e apresentarem documentação fiscal obrigatória (fls. 05/08 e 16/19), o qual não o fez.

Em decorrência de tal omissão foi feita a caracterização, com base no art. 919, p. único do RIR/99, do embaraço à fiscalização.

Ora não há que se falar em recusa injustificada, vez que o autuado simplesmente não se manifestou. Independente se teve ou não ciência das intimações, vez que elas foram realizadas dentro das previsões legais, o recorrente não se recusou em momento algum a prestar esclarecimentos. O que houve foi uma omissão.

O parágrafo único é claro ao prever expressamente que o embaraço é criado com a **recusa sem justificativa e não pela omissão da prestação do esclarecimento**.

Dessa forma, entendo por inexistente o embaraço à fiscalização.

É vital que se veja que o AFRFB procedeu ao arbitramento do lucro, utilizando-se dos instrumentos, documentos e valores disponíveis, conforme anteriormente explicitado.

O acesso que o AFRFB tem a outros livros e documentos supre a falta de esclarecimentos por parte do recorrente, de forma que os lançamentos são feitos sem qualquer prejuízo ou empecilho, inclusive de forma gravosa ao recorrente. O quantum exigido é plenamente determinado pelo arbitramento de lucro, o que torna incabível a aplicação do agravamento da multa prevista no art. 959, I do RIR/99.

Dessa forma, a ausência de esclarecimentos que é a causa de tal agravamento é suprida pelo procedimento de arbitramento de lucro realizado pelo AFRFB. O CARF em diversas vezes tem se posicionado neste sentido, impedindo a aplicação da agravante prevista no art. 959, I do RIR, quando houver o arbitramento de lucro.

Neste sentido, há recentíssima decisão desta Turma Ordinária, proferida em 10 de novembro de 2010, e relatada pelo ilustre conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, que descaracterizou a multa agravada pela não prestação de esclarecimentos quando tal fato também originar o arbitramento de lucro:

ARBITRAMENTO DO LUCRO. MAJORAÇÃO DE PENALIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Descabe o agravamento da penalidade na situação em que a sua causa repousa em atendimento não satisfatório de intimações que também serviram de suporte para o arbitramento do lucro.

Nas razões do nobre Conselheiro tem-se lição de grande valia a respeito:

*Ademais, na linha do decidido em primeira instância, via de regra, **o arbitramento de lucro não se compatibiliza com o agravamento da penalidade**, vez que, na maior parte dos casos, é exatamente o atendimento insuficiente das solicitações formalizadas pela autoridade fiscal que dá causa ao procedimento (arbitramento). **Assim, não se pode admitir que o elemento propulsor do arbitramento sirva, também, de suporte para a majoração da penalidade.***

Corroborada por outras tantas decisões deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

MULTA — EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO — AGRAVAMENTO — Não procede a assertiva de que a multa pode ser elevada do percentual de 75% ao percentual de 112,5% pela fruição da figura do arbitramento, que não pressupõe um embaraço à fiscalização para a constituição da exação. Ademais, a fiscalização teve acesso a outros elementos que não os livros e documentos, os quais, de forma alguma, impediram a regular verificação do

quantum exigido (3ª CC. Rel. Victor Luís de Salles Freire. Acórdão n.º 103-21.949, j. 18 de maio de 2005).

MULTA — EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO — AGRAVAMENTO — Não procede a assertiva de que a multa pode ser elevada do percentual de 75% ao percentual de 112,5% pela fruição da figurado arbitramento, que não pressupõe um embaraço à fiscalização para a constituição da exação. Ademais, a fiscalização teve acesso a outros elementos, que não os livros e documentos, os quais, de forma alguma, impediram a regular verificação do quantum exigido. (3ª CC. Rel. Victor Luís de Salles Freire. Acórdão n.º 103-22.066, j. 11 de agosto de 2005).

RECURSO EX OFFICIO — ARBITRAMENTO — EMBARAÇO NA EXIBIÇÃO DE LIVROS E DE DOCUMENTOS FISCAIS - AGRAVAMENTO DA PENALIDADE — IMPROCEDÊNCIA — Incabível a majoração da multa de ofício, nos termos do § 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, em face da não exibição, à fiscalização, de livros comerciais e fiscais, bem como de documentos que amparariam sua tributação com base no lucro real e que, por isso, motivaram o arbitramento do lucro pela autoridade lançadora. (3ª CC. Rel. Natanael Martins. Ac. 107-07.922, j. 27 de janeiro de 2005).

Portanto, dou provimento ao recurso voluntário, neste ponto para afastar a caracterização de embaraço à fiscalização e ao agravamento das multas em 50% (art. 959, I do RIR/99).

2.2 – DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

A aplicação da multa qualificada no presente caso, em relação aos créditos omitidos na DIPJ e DACON, mas identificados em GIA ICMS, teve como fundamento a caracterização como omissão de receita, conforme trecho abaixo do Auto de infração (fls. 215):

A diferença entre a receita lançada na GIA - Guia de Informação e Apuração do ICMS no ano-calendário de 2005 e a receita lançada na DIPJ/DACON, é considerada omissão de receita e será tributada com multa de 225% (150% mais 50% de 150%):

Lembro que, conforme quadro abaixo, estamos falando de uma diferença entre 5% a 10% dos valores não declarados em DACON e DIPJ. Ou seja, não havia declaração em branco, declarações zeradas, houve em um único exercício diferenças mínimas que deixam por vago o conceito de fraude ou sonegação.

Mês	GIA	DIPJ/DACON	Omissão de Receita
Janeiro	2.028.034,03	1.937.122,30	90.911,73 ✓
Fevereiro	2.407.501,51	2.316.929,09	90.572,42 ✓
Março	2.536.566,81	2.374.824,69	161.742,12 ✓
Abril	2.437.886,84	2.224.226,45	213.660,39 ✓
Mai	2.040.831,54	1.871.802,54	169.029,00 ✓
Junho	2.517.948,62	2.325.583,63	192.364,99 ✓
Julho	2.067.526,04	1.988.110,41	79.415,63 ✓
Agosto	2.601.745,60	2.476.729,94	125.015,66 ✓
Setembro	2.177.068,93	2.082.738,55	94.330,38 ✓
Outubro	1.976.403,73	2.104.435,85	0,00
Novembro	2.182.890,79	2.061.078,99	121.811,80 ✓
Dezembro	1.749.363,45	1.687.854,35	61.509,10 ✓

Não há qualquer outro motivo expresso no auto de infração para que haja a qualificação da multa, sendo considerado apenas a não prestação de informações pelo recorrente.

No entanto, é um excesso demasiado perigoso aplicar a multa qualificada simplesmente pela existência de operações tidas como simuladas. Não houve dolo de fraude ou de sonegação, mas apenas a não prestação de esclarecimentos por parte do recorrente.

A qualificação da multa se constituiu apenas nisso. Houve o lançamento de ofício pela omissão de receitas, **mas em nenhum momento ficou comprovado o “evidente intuito de fraude”**.

A situação é de tal forma exagerada que vejamos a fundamentação utilizada pela DRJ para aplicação da multa qualificada, que data máxima vênia, destoa radicalmente do melhor entendimento a respeito da matéria, o qual já foi por diversas vezes expresso por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Segundo a DRJ, **“tendo em vista que a contribuinte é obrigada a cumprir a obrigação tributária como qualquer pessoa jurídica quando se apurar tributo devido, o não cumprimento da legislação tributária enseja a aplicação da multa qualificada”** (fls. 578).

O mero descumprimento da legislação tributária em muito se distancia da situação prevista no art. 957, II do RIR/99 que exige que haja evidente intuito de fraude para que seja caracterizada a qualificadora da multa de ofício. Assim dispõe o referido dispositivo:

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

[...]

II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964,

independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

O motivo acima, resumidamente apresentado, foi utilizado pelo AFRFB como fundamento fático para que houvesse a incidência da qualificação da multa de ofício de 75%, conforme art. 957, II do RIR/99.

É clara a exigência de vincular a aplicação da qualificadora da multa de ofício aos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da lei 4502/64, que trata dos institutos da sonegação, fraude e conluio, nos seguintes termos:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Desta forma, no presente caso não há dúvidas, pelos motivos expostos pelo AFRFB e por mim resumidos logo no início desta argumentação, que a aplicação da multa qualificada de 150% teve como fundamento o fato do contribuinte ter se omitido em prestar esclarecimentos à fiscalização e por ter omitido valores em suas declarações, situação esta que segundo o AFRFB se coaduna diretamente ao disposto no art. 71 ou 72 ou 73 da lei 4502/64.

Em outras palavras, a simples não apresentação das informações requeridas pelo recorrente e o não preenchimento e entrega das declarações obrigatórias, foi entendida pela autoridade fiscal como caracterizadora da conduta dolosa do recorrente de se eximir do imposto devido e, portanto merecedora da imposição da majoração da multa imposta de ofício.

Frente a aplicação da multa qualificada (art. 44, § 1º da lei 9430/96), **há de se buscar os casos que efetivamente restar comprovada a conduta evidentemente fraudulenta.** Neste sentido existe amplo número de decisões deste Egrégio Conselho das quais colaciono alguns exemplos abaixo:

MULTA AGRAVADA. INADMISSIBILIDADE. - A apresentação de declarações inexatas, por si só, não comporta a imputação de evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio para fins de

aplicação da multa qualificada. Descabe a aplicação da multa agravada quando, mesmo tendo informado receitas a menor, as receitas foram apuradas pela fiscalização a partir dos valores escriturados no livro caixa. (Ac. 110300502 – CARF – 1ª Seção – 1ª Câmara – 1ª Turma – Rel. Hugo Correia Sotero, j. 30 de junho de 2011).

MULTA DE OFÍCIO DE 150%.

É cabível a aplicação da multa de ofício, no percentual de 150%, sobre os valores dos tributos exigidos, nos casos de evidente intuito de fraude, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Ac. 1103-00.502. – CARF – 1ª Seção – 2ª Câmara – 2ª Turma – Rel. Carlos Alberto Donassolo, j. 27 de junho de 2011).

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL DE 150%. CABIMENTO.

A qualificação da multa de ofício apenas é justificada quando a fiscalização devidamente demonstra o evidente intuito de fraude do contribuinte (art.44, II, da Lei nº 9.430/96, redação à época dos fatos geradores). (Ac. 140100.484 – 1ª Seção – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Rel. Eduardo Martins Neiva Monteiro, j. 24 de fevereiro de 2011).

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - MERA OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. **O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos.** Nos termos do enunciado nº 14 da Súmula deste Primeiro Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, sem a devida comprovação do intuito de fraude. (ICC - Proc. 15586.000733/2005-09 - 6ª C. - Rel. Giovanni Christian Nunes Campos - DOU 03.09.2008)

MULTA QUALIFICADA – CABIMENTO – Cabível a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, quando a contribuinte, mediante fraude, modifica as características essenciais do fato gerador e da obrigação tributária, reduzindo o montante do tributo. (Acórdão 105-17.249. 1º Conselho de Contribuintes. 5ª Câmara. Publicado em 15.10.2008).

Neste sentido dispõe o art. 957, II do RIR/99:

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

[...]

*II - de cento e cinquenta por cento, **nos casos de evidente intuito de fraude**, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

Neste contexto há de se asseverar que **não há possibilidade de presunção da fraude**. Os fatos que a caracterizem devem estar presentes e perfeitamente identificados nos autos, seja na conduta do recorrente seja em omissões deliberadas. O que não se pode admitir é que o AFRFB entenda que a simples omissão nos esclarecimentos requeridos possa ser presumida como “evidente intuito de fraude”, sem uma demonstração clara.

É de se espantar que muitos entendam que a simples omissão de receitas ou rendimentos, a simples declaração inexata de custos, despesas, receitas, a classificação equivocada de receitas na DIPJ, falta de comprovação de determinada operação comercial ou ato financeiro, inclusão ou exclusão de qualquer valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, prestação de informações divergentes às levantadas pelo Fisco, **ou a simples omissão na prestação de esclarecimentos**, entre outras, caracterizem a incidência da multa qualificada sob o fundamento de evidente intuito de fraude.

Tais condutas de maneira alguma, por si só, *data maxima venia* aos que pensam em contrário, podem ser consideradas como atividades com evidente intuito de fraude. Há de se verificar positivamente no processo um **plus fraudulento** nas condutas acima mencionadas para que se entenda pela aplicação da tal qualificadora, sob pena de se desvirtuar a natureza de cada instituto.

O equívoco me parece estar exatamente nos casos de lançamento de ofício de tributos com base em presunção de omissão de receita ou rendimentos, e que não sejam provados o evidente intuito de fraude. A simples omissão de receita baseada na presunção legal e a inclusão de valores e informações nas declarações do imposto de renda não caracterizam de maneira alguma o evidente intuito de fraude.

Estar-se-ia em um perigoso processo de equiparação dos casos de simples infração fiscal de omissão de receita à casos grave caracterizadores de evidente atitude fraudulenta. As condutas que caracterizam a presunção legal de omissão de receita, aos quais se aplica a multa de 75%, em nada se assemelham aos casos de fraude manifesta, estes sim ensejadores da aplicação da multa majorada de 150%.

Tais condutas com evidente intuito de fraude são distintas da praticada pelo recorrente, como disposto no auto de infração como fundamento para a aplicação de tão gravosa penalidade. **O recorrente deveria ter sido sim, penalizado pela infração de omissão de receita, mas jamais pela atitude “evidente de fraude”.**

Outro ponto que me leva a concluir que não deve ser mantida a multa qualificada foi o fato que o lucro foi arbitrado.

3. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. LUCRO REAL ANUAL

A recorrente alega decurso do prazo decadencial de 05 anos para o Fisco constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos durante os períodos de apuração de 01 a 11/2005 para o PIS e a COFINS e os 1º, 2º e 3º trimestres do ano-calendário de 2005 para o IRPJ e a CSLL, na forma do art. 150, §4º do CTN.

Conforme se nota na DIPJ da recorrente (fls. 23), realmente, o recolhimento do IRPJ desta era trimestral, no entanto, inexistiu pagamento sobre as parcelas apuradas pelo auditor (fls. 555/560), requisito essencial para que seja aplicada a norma prevista no art. 150, §4º do CTN:

Art. 150 – O lançamento por homologação que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (g.n.)

[...]

§4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo se que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Dessa forma, sem pagamento ou declaração nos trimestres correspondentes, há o deslocamento do prazo decadencial para o regramento previsto no art. 173, I do CTN, que tem como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

O ano calendário de 2005 corresponde ao exercício em que o contribuinte poderia ter efetuado o lançamento, relativo aos fatos geradores ocorridos nos 1º ao 3º trimestres do ano-calendário de 2005 e os períodos de apuração de 01 a 11/2005, de forma que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido lançado é 1º dia do ano-calendário de 2006 e, portanto, o prazo decadencial somente se encerra em 31/12/2010.

Concluo pelo não provimento do pedido da recorrente, a respeito da decadência do tributo lançado, vez que o ato fiscalizatório que constituiu o mesmo (ciência do auto de infração em 27/12/2010) se deu em data não alcançada pela decadência (31/12/2010).

4. APLICAÇÃO DE JUROS MORATÓRIOS SOBRE AS MULTAS (TAXA SELIC)

A incidência dos juros moratórios sobre o crédito tributário acrescido de multa (sanção de ato ilícito) deve ser analisada de forma pormenorizada, uma vez que tal situação vem sendo ponto controvertido nos tribunais judiciais, e neste colegiado administrativo (CARF).

Por se tratar de matéria frequentemente posta em discussão nos processos administrativos, sendo que há divergência entre o alegado pelo recorrente e o entendimento do Fisco, passo à análise do tema, que no presente caso, outra vez foi apresentada a esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O ponto nodal na presente discussão é a existência de previsão legal para a incidência de juros moratórios sobre as diversas multas aplicadas pela legislação federal.

Assim, a primeira indagação a ser feita é: Há necessidade de previsão legal para a incidência de juros e correção monetária sobre as multas existentes na legislação federal tributária?

A resposta parece evidente, conforme expressa exigência constitucional, consubstanciada no art. 5º, II da Constituição Federal do Brasil, há necessidade de previsão legal, prévia e expressa, para que o Estado possa atribuir a particulares (contribuintes) qualquer obrigação. *In verbis*:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Dessa forma, na perspectiva ora apresentada, impõem-se ao Estado os limites legais na exigência da incidência de juros moratórios e correção sobre qualquer espécie de multa.

Em outras palavras, há de se ter lei prevendo, expressamente, a incidência dos juros moratórios e correção sobre as multas aplicadas pelo Fisco¹.

No mesmo sentido, dispõe o art. 97 do Código Tributário Nacional:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Mais especificamente em se tratando de juros e correção sobre a multa, temos o artigo 161 do CTN, que assim reza:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

*§ 1º **Se a lei não dispuser de modo diverso**, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

Este artigo não é autoaplicável, necessita de norma reguladora, observem que quando o §1º diz “**Se a lei não dispuser de modo diverso**”, está ele claramente exigindo que além da previsão do caput tenha lei (complementar, no sentido e não na forma) instituidora desta correção. E se tiver lei, porém esta não especificar o índice, será de 1%. A outra hipótese, se tiver lei e esta especificar o percentual, este será o especificado em lei. Mas para ambos os casos o art. 161, §1º do CTN prevê a necessidade de lei.

¹ Paulo de Barros Carvalho entende não ser possível pensar “no surgimento de direitos subjetivos e de deveres correlatos sem que a lei os estipule” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 167).

Veja, nobre colegiado, que a exigência de lei é para que se possa corrigir o débito tributário, e se a lei não tiver o índice será este de 1%. Mas em momento algum o artigo 161 se intitula autoaplicável, precisando assim expressamente de lei, nos mesmos moldes do já comentado artigo 116 do CTN.

Não existe a expressão “no caso de inexistência de lei” ou “na falta de lei”. O artigo dispõe: “***Se a lei não dispuser de modo diverso***”.

Tanto isso é verdade que o caput não fixa qualquer índice, somente autoriza que o crédito tributário seja acrescido de juros de mora. E em seu parágrafo afirma que se a “lei” que o instituir não regular o índice, será de 1%.

Assim, se a necessidade de lei para que os créditos tributários sejam corrigidos (juros de mora) é flagrante, o que dirá das multas e penalidades, que não fazem parte do conceito de crédito tributário, como bem preceitua o artigo 161 o separando em sua parte final. Porém, tal matéria seqüencialmente será mais bem esclarecida.

Ultrapassado tal ponto, qual seja a necessidade de previsão legal para que se possa aceitar a incidência de juros moratórios sobre as multas no processo de tributação e cobrança de tributos, há de se mencionar a obrigatoriedade do auditor fiscal, expressamente, fundamentar a aplicação dos juros moratórios sobre as multas com o dispositivo referente, sob pena de nulidade da aplicação dos mesmos.

Explico.

O Decreto 70.235/72 estabelece, em âmbito federal, linhas procedimentais, notadamente de caráter formalizatório, que devem ser seguidas pela administração tributária, em sua atuação fiscalizatória. Tal diploma dispõe sobre os requisitos formais do auto de infração fiscal, em seu art. 10 e incisos, in verbis:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

As exigências acima previstas decorrem do princípio da estrita legalidade, uma vez que ao Fisco não cabe impor qualquer ônus ou imposições ao particular sem que haja expressa previsão legal. Logo, determinada previsão deve estar expressamente identificada e demonstrada no auto de infração.

A inexistência ou referência errônea dos fundamentos legais dos lançamentos colocam em risco princípios constitucionais, como a ampla defesa e o contraditório, ou seja, é uma garantia ao contribuinte de que ele terá plena ciência do objeto da autuação que lhe foi imposta para que exerça seu direito de defesa e de interposição de recursos cabíveis.

Inclusive, este Egrégio Conselho tem pacificado tal posicionamento conforme os seguintes acórdãos:

PROCESSUAL. LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. É nulo o Auto de Infração lavrado pela repartição fiscal quando não atenda aos requisitos estabelecidos no art. 10, do Decreto nº 70.235/72. Nulidade declarada de ofício. ACOLHIDA A PRELIMINAR DE NULIDADE DO PROCESSO A PARTIR DO AUTO DE INFRAÇÃO. (3º CC – 2 C. – Rel. Paulo Roberto Cuco Antunes, j. 09 de setembro de 2003)

LANÇAMENTO - NULIDADE - Não é nulo o auto de infração lavrado com observância do art. 142, do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972, quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente suas peças impugnatória e recursal. (1º CC – 4ª C – Rel. Gustavo Lian Haddad, j. 22 de janeiro de 2008)

NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA. Não verificado que houve preterição do direito de defesa, descabe falar em nulidade dos autos de infração. Não enseja nulidade do lançamento quando presentes os elementos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações. (CARF – 1ª Seção – 2ª C. – 2ª TO – Rel. Carlos Alberto Donassolo, j. 28 de junho de 2011)

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - LANÇAMENTO – NULIDADE - Não é nulo o auto de infração, lavrado com observância do art. 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972, quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver

plenamente suas peças impugnatória e recursal. (1º CC – 2ª C. – Rel. José Antonio Praga de Souza, j. 04 de julho de 2007)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADES - ERRO FORMAL - **Carece de sustentação alegação de nulidade de autuação por erro formal quando esta formaliza os fundamentos legais da exigência.**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Não caracteriza cerceamento do direito de defesa carecerem de apreciação unitária eventuais argumentos meramente alegatórios *relativos a matéria fática, ao desamparo de qualquer prova documental, quer trazida aos autos pelo contribuinte, quer acostada ao feito pelo autuante. (1º CC – 4ª C. – Rel. Roberto Willian Gonçalves - Acórdão nº 104-18.215, j. 21 de Agosto de 2001)*

Sobre tal exigência, Leandro Paulsen é direto ao afirmar a necessidade da menção expressa ao requisito legal que serve de fundamento para o lançamento, neste incluindo o tributo a ser lançado, bem como as multas e juros incidentes. Segundo o nobre autor:

*[...] a tentativa de relacionar dispositivos impertinentes à infração específica pode macular de nulidade o auto de infração. Noutros, são indicados apenas dispositivos regulamentares (do Regulamento do IPI ou do Regulamento do Imposto de Renda, por exemplo), sem a indicação do fundamento de lei ordinária, lei complementar ou medida provisória; nunca, de normas complementares como é o caso de Decretos, Instruções Normativas, Portarias e outros afins, todos infralegais. **Neste caso, também, é nulo o auto de infração porque não há indicação do fundamento legal.**²*

Neste sentido, ao relatar o presente acórdão me atendo à análise dos fatos e fundamentos jurídicos expressamente apresentados no auto de infração.

Vejam, portanto, trecho do auto de infração que expressamente dispôs sobre a multa a ser aplicada e os fundamentos de sua aplicação, bem como da incidência dos juros moratórios (fls. 227):

² PAULSEN, Leandro. *Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2003, p. 29.

Enquadramento Legal

Fatos Geradores entre 01/01/1997 e 21/01/2007.
225,00% Art. 44, inciso II e § 2º, da Lei nº9.430/96.

JUROS DE MORA

A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 - APURAÇÃO TRIMESTRAL (p/ Fatos Geradores a partir de 01/01/97): percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.
Art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Feitas tais considerações introdutórias, passo a distinguir as diversas espécies de multas existentes na legislação tributária nacional, bem como suas previsões legais e a existência ou não de expressa previsão legal para a incidência dos referidos juros moratórios sobre cada uma delas.

i) Multas previstas na legislação tributária

Através de uma análise das multas possíveis de serem aplicadas pela Receita Federal, que são inúmeras, percebe-se que as que frequentemente são colocadas a apreciação deste colegiado são as três seguintes:

a) Multa moratória prevista no art. 61, da lei 9430/96 (0,33% ao dia e limitada a 20%): trata-se de consequência do descumprimento da obrigação tributária principal, ou seja, nos casos de pagamento espontâneo de tributos devidamente declarados, porém em atraso.

"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

b) Multa Isolada: são as multas aplicadas sem a exigência concomitante de tributo. Podemos, dentre elas, citar as multas por descumprimento de obrigação acessória e a

multa prevista no art. 44, II da lei 9430/96, no caso da falta de IR e CS apurados por estimativa.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

c) Multa do Lançamento de Ofício: pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da verificação do descumprimento da lei pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais. Sua previsão legal está no art. 44, I da lei 9.430/96, com suas respectivas majorações (art. 44, § 2º, I, II e III da lei 9430/96).

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

i.i Natureza Jurídica das Multas:

Importante frisar que o tributo e a multa têm naturezas jurídicas distintas, sendo que o primeiro tem origem com a ocorrência do fato gerador (natureza tributária) e o segundo é uma sanção de ato ilícito, pelo descumprimento de uma obrigação de pagar, efetuar o lançamento, fazer ou não fazer etc.

Tanto é que na definição de tributo, que também abrange o conceito de débito tributário, temos:

Art. 3º do CTN:

*Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

Vejam que o próprio CTN, em seu art. 3º, afirma que tributo, ou seja, “débito tributário”, não pode ser composto por **sanção de ato ilícito**.

Neste sentido tem-se a lição de Leandro Paulsen, segundo a qual **“todas as multas, pelo simples fato de serem multas, tendo como causa de aplicação o cometimento de um ilícito, revestem, evidentemente, caráter punitivo”**³.

Em outro trecho o autor especifica o caráter punitivo da multa moratória, ao explicar que **“a multa moratória pune o descumprimento da norma tributária que determinava o pagamento do tributo no vencimento. Constitui, pois, penalidade cominada para desestimular o atraso nos recolhimentos”**⁴.

Paulo de Barros Carvalho considerada o aspecto punitivo das multas sobremaneira ao asseverar que

*As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do desígnio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do comportamento lesivo dos deveres que estipula. Ao lado do indiscutível efeito psicológico que operam, evitando, muitas vezes, que a infração venha a ser consumada, **é o modo por excelência de punir o autor da infração cometida [...] Desse modo, qualquer que seja o nome que se lhe dê, toda multa tem, incontestavelmente, natureza de sanção, advinda da inobservância de um dever jurídico.***⁵

³ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 200, p. 936.

⁴ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 200, p. 1125.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 864/865.

O atual Ministro do Supremo Tribunal Federal, Luiz Fux, à época Ministro do Superior Tribunal de Justiça, relatou em acórdão (REsp nº 1.149.022/SP, rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, julgado em 09/06/2010) o mesmo entendimento em relação às multas moratórias, as quais também têm caráter punitivo. O ministro entendeu que

*Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, **as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.***

Este Egrégio Conselho Fiscal por diversas vezes se manifestou sobre o caráter punitivo das multas, como no acórdão proferido na Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em 14 de maio de 2004, pela então conselheira Anelise Daudt Prieto, nos seguintes termos:

E não se diga que as multas de mora não têm caráter punitivo. Ao contrário, elas têm por objetivo punir pelo atraso no pagamento do tributo. É nesse sentido que se posiciona o Professor Sacha Calmon Navarro Coelho (In Comentários ao Código Tributário Nacional, Rio de Janeiro: Forense, 1998. Coordenação de Carlos Valder do Nascimento. p. 335), in verbis:

[...]

O Ministro Cordeiro Guerra, louvando-se em decisão de tribunal paulista, acentua que as sanções fiscais são sempre punitivas, desde que garantidos a correção monetária e os juros moratórios. Com a instituição da correção monetária, qualquer multa passou a ter caráter penal, verbis:

*"A multa era moratória, para compensar o não pagamento tempestivo, para atender exatamente a atraso no recolhimento. **Mas, se o atraso é atendido pela correção monetária e pelos juros, a subsistência da multa só pode ter caráter penal.**"*

[...]

*Ensina ainda o autor que "a multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento de dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa. **A função da multa é sancionar o descumprimento de obrigações, deveres jurídicos.** A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em direito tributário, é o juro que recompõe o patrimônio estatal não recebido a tempo."*

O mesmo sentido é expresso no acórdão 103-22.121, proferido pelo ilustre conselheiro Flavio Franco Corrêa em 08 de novembro de 2005:

MULTA EXIGIDA DE OFÍCIO. CONFISCO - A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V do artigo 150 da Constituição Federal.

MULTA EXIGIDA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DE PERCENTUAL NÃO PREVISTO EM LEI. A Administração não pode aplicar punição não prevista em lei, ou em gradação diferente daquela que o legislador determinou, em proporção à severidade do ilícito.

Depois de delineados estes conceitos preliminares e fundamentais para o deslinde da questão, passo a discorrer em relação a cada uma das espécies de multa e sobre a existência ou não da previsão legal específica para a incidência de juros moratórios sobre as mesmas.

ii) Existência de previsão legal para débitos e suas multas com fatos geradores até 31 de dezembro de 1994

Em relação aos débitos tributários e suas multas com fatos geradores até 31 de dezembro de 1994, tem-se que, por previsão legal expressa, é possível a aplicação de juros moratórios sobre as multas.

Neste sentido dispõe os artigos 29 e 30 da lei nº 10.522/2002, nos seguintes termos:

Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – UFIR, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do

Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

Vejam que o artigo 30 não faz menção a “débitos tributários”, mas sim a “débitos previstos no artigo 29”, e o artigo 29 fala em “*débitos de qualquer natureza*”. Ou seja, além de débitos tributários, estão os de origem diversa, como sanções, ou seja, as multas, pois envolve a expressão “*qualquer natureza*”. Porém, limitados para os casos em que o fato gerador tenha ocorrido **até 31 de dezembro de 1994**.

Na lei não há termos inúteis, quando fala em débitos tributários, são os desta origem, quando fala em débitos de qualquer natureza, engloba todos, inclusive os de natureza punitiva (sanção), que são as multas.

Não há dúvidas a respeito da incidência dos juros moratórios nos referidos débitos tributários e os de “qualquer natureza” com fatos geradores até 31 de dezembro de 1994, conforme se depreende do dispositivo acima transcrito.

Neste sentido é o entendimento majoritário deste egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, visível em diversos acórdãos proferidos. Em destaque trecho do acórdão nº 9101001.350, proferido pelo conselheiro Valmir Sandri em sessão no dia 15 de maio de 2012:

No presente caso, por se tratar de débitos referentes a fatos geradores anteriores a 1994, a lei é expressa em determinar que os juros expressos em quantidade de UFIR — por se tratar de débitos de qualquer natureza, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 10 de janeiro de 1997, e a partir daí, passam a incidir juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia — SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento (arts. 29 e 30, 10.522, de 19 de julho de 2002).

Portanto, entendo pela incidência de juros moratórios com base na taxa SELIC como índice de correção dos valores das multas (em caráter geral) incidentes sobre os débitos tributários devidos pelo contribuinte ao Fisco, cujos fatos geradores ocorreram até 31 de dezembro de 1994, em razão de expressa previsão legal (art. 30 da lei 10.522/2002).

Pacificado este ponto, passo a discorrer com relação às multas previstas na legislação tributária e aplicadas em relação aos créditos tributários com fatos geradores **posteriores** a 31 de dezembro 1994.

iii) Inexistência de previsão Legal para Correção da Multa Moratória.

Apesar de sua ocorrência neste colegiado ser rara, uma vez que se origina do pagamento em atraso de débitos tributários, cujo lançamento foi confessado pelo contribuinte e não objeto de lançamento de ofício para ter uma linha completa deste estudo, não posso deixar de discorrer sobre a correção da multa moratória. Até porque seu fundamento legal (art. 61, § 3º da lei 9430/96) é também utilizado para incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, como se vê neste processo.

Em relação à incidência de juros moratórios sobre a multa moratória entendo pela inexistência de previsão legal específica, uma vez que o art. 61, § 3º da lei 9430/96 prevê a incidência dos juros moratórios somente em relação aos débitos “*devidos e não pagos no tempo oportuno*”.

No entanto, sempre que tal matéria é analisada nas decisões colegiadas nos processos administrativos, o art. 61, § 3º da lei 9430/96, é usado como dispositivo legal **para fundamentar à incidência de juros de mora sobre multa de mora e também sobre a multa de ofício**, o que deve ser profundamente refletido, uma vez que, novamente uma simples e superficial leitura nos levaria a uma interpretação dissonante da verdadeira. O referido artigo dispõe:

*Art. 61. Os **débitos** para com a União, **decorrentes de tributos e contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, **serão acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

*§ 2º **O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.***

*§ 3º Sobre os **débitos** a que se refere este artigo incidirão **juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º**, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

A interpretação que frequentemente é dada pelos auditores fiscais e é corroborada pelos nobres julgadores administrativos das delegacias regionais, é que o § 3º, ao mencionar o termo débitos, estaria se referindo tanto ao tributo quanto à multa (moratória e de ofício). Em outras palavras, os juros de mora previstos no § 3º do art. 61, segundo tal linha de pensamento, deveriam ser aplicados aos débitos referidos no caput do artigo, qual seja tanto o tributo quanto a própria multa de mora ou de ofício. Interpretação equivocada.

Assim, divido esta tese em dois pontos: primeiro, se no conceito do art. 61, no termo legal “**débitos decorrentes de tributos e contribuições**” está inclusa a multa (sanção de ato ilícito); segundo, se houver referida inclusão, que tipo de multa (moratória, isolada ou de ofício) se trata.

Vamos à primeira ponderação, e ela começa com algumas indagações:

a) Qual a correta interpretação da amplitude do conceito de “**débitos decorrentes de tributo**”, referido no caput do art. 61 da lei 9430/96? b) Ao dizer débito, o legislador se referiu ao tributo somente ou a este já somado o valor da possível multa (sanção) incidente? c) E a principal delas: se o intuito do legislador foi considerar débito como o valor do tributo já acrescido da multa de mora, por que no caput ele foi expresso em acrescentar o trecho “acrescidos de multa de mora” e no § 3º entendeu ser desnecessária tal informação?

Com a cautela devida, a resposta de tais perguntas deve advir de um cuidadoso processo hermenêutico que se inicia com a apresentação do conceito de “débitos decorrentes de tributo”, uma vez que este é o termo utilizado pelo legislador no texto legal do caput do art. 61 da lei 9430/96.

Prevê o art. 3º do CTN: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A multa moratória decorre não do tributo em si, mas do descumprimento da obrigação prevista na legislação tributária (ato ilícito). O tributo decorre do fato gerador. Logo, o débito decorrente de tributo é o resultado da relação entre base de cálculo e a alíquota (originário da regra matriz).

Tanto o é que legislador tomou a extrema cautela de diferenciar tributo de multa em diversos momentos em que legislou, inclusive tendo o zelo de prevê-los especificadamente, tanto um quanto outro, justamente com o intuito de que, por se tratarem de institutos diversos, não fossem confundidos ou referenciados em conjunto.

Veja alguns exemplos no CTN:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (g.n.)

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória. (

E alguns na lei 9630/96:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

Dos dispositivos transcritos acima, aliados a outros, percebe-se claramente há preocupação do legislador em diferenciar o conceito de crédito tributário (natureza tributária) e a multa (natureza sancionatória), justamente por entendê-los como institutos distintos.

Ora, se nas oportunidades que teve, quando houve necessidade de prever o conceito de multa o legislador sempre o separou do conceito de crédito tributário, por que não faria isso no art. 61 e no seu § 3º da lei 9430/96?

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

A resposta é evidente: ao utilizar o termo débitos, no § 3º não se referiu a tributo e multa, mas simplesmente ao valor do tributo em si (*débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições*). Tal conclusão é confirmada pelo próprio caput, onde o legislador faz a referida menção expressa.

Em outras palavras, no caput do art. 61 da lei 9630/96 o legislador usou a palavra débitos se referindo somente a tributos, como é o usual e foi demonstrado nos diversos exemplos, mais claro fica quando temos débitos decorrentes de tributos e contribuição, e não sanção de atos ilícitos.

No entanto, no § 3º, onde não havia sua intenção de prever a multa, o legislador nada fez. Não por lapso, não por má técnica legislativa, simplesmente por assim entender que não era cabido.

E que não se diga que o legislador agiu por capricho. Pelo contrário. Pautou-se pelo raciocínio “jurídico-hermenêutico” inicialmente exposto.

Desta forma, a “*mens legis*” do § 3º do art. 61 da lei 9.430/96 é de que o termo débito se refere somente ao tributo a ser pago, excluída a multa, pois esta vem prevista logo em seguida. Se o termo débito se referisse a tributo e multa não haveria necessidade do legislador utilizar o termo “multa de mora” logo em seguida ao termo “débitos decorrentes de tributo”

A expressão “débitos decorrentes de tributo”, prevista no artigo 61, somente pode ser assim entendida:

- a) A expressão “**débitos decorrentes de tributos**” é igual a tributos, pois o tributo em si pode ser acrescido de multa de mora; (segunda parte do caput).
- b) Ao contrário, se a expressão “**débitos decorrentes de tributos**” for igual a tributo mais multa, como poderia a segunda parte do caput acrescer a isto mais multa moratória?

Existem alguns julgadores que, entendendo pela inaplicabilidade do § 3º do art. 61 da lei 9.430/96 na multa moratória (ausência de previsão legal) têm aplicado o art. 161, § 1º do CTN como fundamento legal para a aplicação da correção. Entendo que não há possibilidade para tanto, uma vez que o §1º dispõe que há necessidade de existência de lei, prevendo ou não a taxa de correção, mas deve haver lei. Que se prever a taxa de correção será a da lei, se não prever será de 1%. Mas em ambos os casos precisa de lei.

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (g.n.)***

*§ 1º **Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.***

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Explico: a previsão legal de incidência de correção do § 1º do art. 161 do CTN necessita de legislação complementar (na essência e não na forma) para ter aplicabilidade. A expressão “Se a lei” é imperativa que há necessidade de lei adicional ao art. 161 (CNT), e esta lei pode ou não dispor o índice, mas obrigatoriamente terá que ter lei (complementar ao artigo 161) que autoriza a correção. Portanto, entendo que nem o art. 61, § 3º da lei 9430/96 e nem o art. 161, § 1º do CTN são fundamento legal para a aplicação de correção sobre a multa moratória.

iv) Inexistência de Previsão Legal a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.

Agora passo a análise da possibilidade de incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, o que inicialmente convém lembrar, também necessita de previsão legal para que possa ser exigida.

Este ponto é de fundamental importância por ser a espécie de multa mais comum a ser apreciada por este colegiado, e que traz significativos reflexos patrimoniais aos Contribuintes e ao Fisco.

Ora, a previsão legal é exatamente o ponto da discussão em relação à possibilidade de incidência da correção. O dispositivo frequentemente utilizado pelos auditores fiscais como fundamento para a referida incidência é o art. 61, § 3º da lei 9430/96. Por mais absurdo que isso possa parecer nesta fase de explanação.

Porém mesmo que entendêssemos, a título argumentativo, que dentro do conceito do art. 61, na definição de “**débitos decorrentes de tributos e contribuições**” está presente alguma espécie de multa, esta deve ser a moratória, vez que há a expressão “**serão acrescidos de multa de mora**”. Nunca, em momento algum, **cita multa de ofício**.

O referido dispositivo, como já foi explicitado anteriormente, tem como objeto somente as multas de mora e não as multas de ofício. Convém uma nova análise:

*Art. 61. Os **débitos** para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, **serão acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

*§ 3º Sobre os **débitos a que se refere este artigo** incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Alias, quais débitos “**débitos a que se refere este artigo**” podem ser “**acrescidos de multa de mora**”? Somente os confessados e não pagos, ou seja, declarados em

DCTF, GFIP ou parcelados. Nunca um débito originário de um auto de infração que é objeto de análise por este colegiado.

Assim, este dispositivo legal, art. 61 e seu §3º, da lei 9.430/96, foram criados para débitos confessados e não pagos, e não para débitos objeto de lançamento de ofício.

O texto legal, em seu caput, é claro ao indicar que “os débitos” aos quais o § 3º se refere serão acrescidos de **multa de mora**. Em nenhum momento, o legislador se refere à multa de ofício ou qualquer outra espécie de multa.

Portanto, o disposto no art. 61 da lei 9430/96, ainda que se entendesse pela possibilidade da incidência de juros de mora sobre a multa, o que não é o caso, haja vista o entendimento anteriormente exposto, seria apenas aceitável sobre a multa de mora e nunca sobre a multa de ofício, por evidente carência de previsão legal.

Ora, outro entendimento seria desvirtuar não só o “espírito da lei”, como seu próprio “corpo físico”, vez que a única multa expressamente prevista no art. 61, caput da lei 9.430/96, é a multa de mora (débitos declarados e não pagos).

Seria impensável confundir multa moratória (sanção pelo atraso) e multa de ofício.

Outro dispositivo utilizado pelos auditores fiscais para aplicar a taxa de juros moratórios à multa de ofício, corroborado por alguns julgadores é o art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional, como suposto fundamento autorizador da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Entendo que não há possibilidade para tanto, uma vez que o § 1º dispõe que há necessidade de existência de lei, como se depreende do trecho “**Se a lei** não dispuser de modo diverso”, então precisa de lei dispondo de modo favorável à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, que fixe ou não indexador. Mas, enfim, precisa de lei complementar.

*Art. 161. O **crédito** não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis** e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (g.n.)*

*§ 1º **Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.***

*§ 2º **O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.***

Porém tal matéria já foi em muito debatida nos itens anteriores.

Logo, é equivocado, *data venia*, o entendimento no sentido da fundamentação da incidência de juros moratórios com os artigos 61, § 3º da lei 9430/96 e art. 161 do CTN, acima referidos, nos casos da multa originária de lançamento de ofício.

Não há dúvida de que tal incidência de correção sobre a multa de ofício carece de previsão legal.

v) *Impossibilidade de Alterar ou Complementar os fundamentos da Autuação.*

Com base na fundamentação legal utilizada pelo auditor fiscal (fls. 227) percebe-se que o dispositivo utilizado para a aplicação dos juros de mora foi o art. 61, § 3º da lei 9430/96. Portanto, **em decorrência da necessidade de me ater no presente voto aos fundamentos apresentados pelo auditor fiscal**, não me é possibilitado analisar ou fundamentar sua incidência outros dispositivos que não aqueles expressamente utilizados no termo de verificação.

Pois, ao Presente Colegiado não é possível inovar no processo fiscal, e alterar, ou complementar uns fundamentos legais não utilizados ou indevidamente utilizados pela fiscalização.

O único veículo apto a criação de normas gerais de direito tributário é a Lei Complementar, conforme dispõe o art. 146 da Constituição Federal. Dentre eles estão matérias correlatas à atuação fiscal como: crédito, lançamento, obrigação etc.. Assim prevê o dispositivo:

Art.146. Cabe à lei complementar:

(...)

III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição, e decadência tributários;

Dessa forma, a Lei Complementar 5.172/66, denominado Código Tributário Nacional dispõe em seu art. 146, a impossibilidade de alteração ou reforma ou complementação do auto de infração exceto na existência de fato gerador superveniente. Vejamos:

*Art. 146 - A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, **quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.***

O princípio acima disposto, chamado pela doutrina de princípio da imodificabilidade do lançamento, tem o objetivo de manter a segurança jurídica e a previsibilidade nas relações entre o fisco e contribuinte, servindo como uma garantia individual do cidadão em face da força desigual do Fisco.

Neste sentido o ilustre doutrinador Souto Maior Borges assevera que

*Antecipando-se à vigência do CTN, Rubens Gomes de Souza ensinou que, **se o fisco, mesmo sem erro, tiver adotado uma conceituação jurídica e depois pretender substituí-la por outra, não mais poderá fazê-lo.** E não o poderá porque, se fosse admissível que o fisco pudesse variar de critério em seu favor, para cobrar diferença de tributo, ou seja, **se à Fazenda Pública fosse lícito variar de critério jurídico na valorização do fato gerador, por simples oportunidade, estar-se-ia convertendo a atividade do lançamento em discricionária, e não vinculada.***

A súmula 227 do antigo Tribunal Federal de Recursos sintetiza o entendimento que continua sendo dado com freqüência pelos tribunais pátrios, qual seja:

Súmula nº 227 do antigo Tribunal Federal de Recursos: A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento.

Neste sentido é o acórdão exarado no Agravo Regimental no REsp 478389 / PR publicado no DJ 05.10.2007 p. 245 tendo como relator o Ministro HUMBERTO MARTINS, julgado pela Segunda Turma:

"TRIBUTÁRIO - IPI - MANDADO DE SEGURANÇA – IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA - DESEMBARAÇO ADUANEIRO - CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA - AUTUAÇÃO POSTERIOR - REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO - SÚMULA 227/TRF - PRECEDENTES DO STJ.

O art. 149 do CTN somente autoriza a revisão do lançamento, dentre outras hipóteses, quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória, ou seja, quando há erro de direito. Se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, marca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte, não lhe cabe ulterior impugnação ou revisão do lançamento por alegação de qualquer equívoco. Precedentes do STJ. Agravo regimental improvido.- grifo nosso.

Neste sentido o CARF também tem decidido pela impossibilidade de alteração do critério jurídico do auto de infração:

AUTO DE INFRAÇÃO. ARBITRAMENTO DO VALOR ADUANEIRO. MULTA. PENA DE PERDIMENTO, ILEGITIMIDADE DE CRITÉRIO, ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE, MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART, 146 DO CTN.

O reconhecimento da ilegitimidade do arbitramento do valor aduaneiro para fins de aplicação da multa substitutiva da pena de perdimento não autoriza que, em julgamento de 1ª instância, seja adotado um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração.

Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento. Faz-se necessário, assim, para apuração de uma nova base de cálculo, a lavratura de novo auto de infração, o que não é da competência das instâncias julgadoras. *Afigura-se incabível, portanto, o lançamento lastreado em arbitramento ilegítimo. (Ac. 320200115 – Rel. Rodrigo Cardozo Miranda – j. em 25.05.2010)*

O acórdão 201-80.840 proferido pelo relator José Antonio Francisco em 13 de dezembro de 2007 confirma tal entendimento. Vejamos:

PIS. AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO DE DCTF. VINCULAÇÃO DO DÉBITO. PROCESSO NÃO CADASTRADO NO PROFISC.

**ALTERAÇÃO DA FUNDAMENTAÇÃO.
IMPOSSIBILIDADE.**

*Sendo a causa do lançamento falha da repartição fiscal, que deixou de cadastrar em tempo hábil processo de compensação no Profisc, **é defesa a posterior alteração da sua fundamentação para ajustá-lo ao resultado da decisão que apreciou o pedido contido naquele processo.***

Em suas razões de voto, o ilustre Conselheiro foi expresso em asseverar a impossibilidade de alteração por parte dos órgãos julgador dos fundamentos jurídicos utilizados no auto de infração, conforme trecho abaixo:

Nada obstante, o argumento transforma a causa inicial do lançamento, que era simplesmente a inexistência de cadastro do processo no Profisc, em lançamento efetuado por conta de compensação indevida, em face de ausência de crédito.

*Logo, não podendo negar a notória improcedência da causa inicial do lançamento, **o Acórdão inovou sua fundamentação, tentando ajustá-lo a causas não cogitadas à época da autuação.***

A DRF afirmou que a causa do lançamento teria sido o indeferimento da compensação, o que não condiz com a realidade dos fatos.

Como o lançamento é ato plenamente vinculado, à vista do que dispõe o art. 142, parágrafo único, do CTN, não é possível adaptá-lo à realidade diversa da contida na descrição dos fatos.

Portanto, passo as conclusões as quais alcancei na análise estritamente do auto de infração, os fatos geradores identificados, bem como os respectivos fundamentos legais e jurídicos utilizados pelo nobre auditor fiscal.

vii) Conclusões

Com base na fundamentação legal utilizada pelo auditor fiscal (fls. 227, 238, 248, 258) percebe-se que o dispositivo utilizado para a aplicação dos juros de mora foi o art. 61, § 3º da lei 9430/96. Portanto, **em decorrência da necessidade de me ater no presente voto aos fundamentos apresentados pelo auditor fiscal**, não me é possibilitado analisar outros dispositivos que não aqueles expressamente utilizados no termo de verificação.

Dessa forma, entendo que não há possibilidade alguma de aplicação de juros moratórios em relação à multa de ofício no presente caso, uma vez que não há previsão legal no dispositivo utilizado pelo auditor fiscal como fundamento para a aplicação (art. 61, § 3º da lei 9.430/96), e nem subsidiariamente o art. 161 do CTN, que não se amolda a esta hipótese e não é utilizado como fundamento no auto de infração.

Foram lavrados os termos de Sujeição Passiva nº 01 (fls. 269/284) e nº 02 (fls. 285/300) dos contribuintes Edmundo Baracat Filho e Eduardo Antonio Baracat, respectivamente, segundo depoimento da Sra. Linda Adalla Farah, uma vez que estes a induziram na abertura da conta corrente nº 1188332-2, Agência 120 do Banco Unibanco S/A. Os contribuintes acima citados solicitaram, ainda, a assinatura de diversos cheques em branco, em seus próprios benefícios, para pagamento de despesas da empresa ora autuada, PLASTPEL EMBALAGENS LTDA.

A fundamentação legal utilizada pelo AFRFB foi o art. 124, I do CTN (fls. 283), que dispõe:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Neste momento é de suma importância que se perceba a amplitude do conceito de “interesse comum”, o qual não foi delimitado pela legislação.

O interesse comum deve ser entendido como sendo o interesse jurídico originado da existência de direitos e deveres comuns, entre pessoas físicas ou jurídicas, que estejam no mesmo pólo da relação jurídica constituinte do fato jurídico tributário.

Os valores movimentados não dizem respeito às pessoas físicas dos sócios, mas sim a transações realizadas pela pessoa jurídica conforme demonstrou no AFRFB em seu Termo de fiscalização (fls. 212/213).

Não restam dúvidas, pelo exposto no auto de infração que em nenhum momento houve a comprovação do proveito ou interesse comum das pessoas físicas, se remetendo a todo momento a operações realizadas pela pessoa jurídica, ora recorrente.

O AFRFB deveria ter comprovado o interesse comum das pessoas físicas nas referidas transações, através de pagamento de contas particulares ou negócios em seus nomes, o que não restou demonstrado.

A própria DRJ é clara ao dizer que é a PLASTPEL EMBALAGENS LTDA que movimenta conta bancária do terceiro estranho a empresa. Vejamos (fls. 579):

“A Plastpel Embalagens Ltda utilizou a conta-corrente para movimentar recursos para pagamentos estranhos à contabilidade, caracterizando omissão de receitas, materializadas nas transferências bancárias já apontadas”.

Desta forma, entendo que não há como aplicar o ônus da sujeição passiva à referidas pessoas físicas, uma vez que o AFRFB não demonstrou o interesse comum existente entre estas e a recorrente, pelo contrário, ficando claro que a beneficiada com as referidas movimentações foi a própria pessoa jurídica.

Neste sentido o CARF já se pronunciou:

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE SOLIDARIA. INTERESSE COMUM. **São solidariamente obrigadas as pessoas que têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.** (Ac. 140201.064 – 4ª Câmara / 2ª TO, j. 12 de junho de 2012)

Não houve comprovação, repita-se do interesse em comum. As movimentações foram todas para operações da pessoa jurídica. Não há qualquer pagamento ou transferência para objetivos comprovadamente das pessoas físicas.

Poderia ter se baseado no disposto no art. 135 do CTN, o que não o fez.

*Art. 135. **São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:***

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Em virtude da falta ou equívoco da previsão legal, julgo procedente o recurso voluntário para anular os efeitos da sujeição passiva lavrados pelo AFRFB em relação ao Sr. Edmundo Baracat Filho e Eduardo Antonio Baracat, afastando a responsabilidade solidária dos mesmos.

6. DISPOSITIVO

Ante ao exposto, julgo parcialmente procedente o Recurso Voluntário interposto para afastar a multa agravada (art. 959, I do RIR/99), conforme item “2.1” e a multa qualificada (art. 957, II do RIR/99), conforme item “2.2”, bem como para excluir da base de cálculo da tributação do IRPJ e CSLL e PIS e COFINS os pagamentos efetuados a fornecedores através da conta corrente da Sra. Linda Adalla Farah (item “1.2.3”), e para determinar a não incidência dos Juros (Selic) sobre a multa de ofício (item “4”), nos termos do relatório e voto.

Julgo também procedente os Recursos Voluntários interpostos por Edmundo Baracat Filho e Eduardo Antonio Baracat nos termos do relatório e voto.

Processo nº 19515.004733/2010-21
Acórdão n.º **1302-000.993**

S1-C3T2
Fl. 23

(assinado digitalmente)

Marcio Rodrigo Frizzo – Relator

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Eduardo de Andrade, Redator Designado.

Neste julgado, manifestou o ilustre Conselheiro Relator Márcio Rodrigo Frizzo seu posicionamento no sentido de que o art. 61, e seu §3º da Lei nº 9.430/96 não se prestam a supedanear a incidência de juros de mora, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício lançada.

Não obstante estar tal posição escorada em valiosos fundamentos, o colegiado divergiu, por voto de qualidade, seguindo o entendimento de que a cobrança efetuada nestes termos é legal, e, no caso vertente, devida. É neste mesmo diapasão que, designado para redigir o voto vencedor, manifesto meu entendimento no sentido da legalidade da referida cobrança com base nos argumentos abaixo expendidos.

Dispõe expressamente o art. 61 da Lei nº 9.430/96 (abaixo descrito) que os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos, serão acrescidos de multa de mora.

Prescreve, ademais, o §3º que sobre tais débitos (a que se refere o artigo) incidirão juros de mora calculados à taxa Selic (nos moldes do §3º do art5º), exceto no mês do pagamento (em que é cobrado o percentual de 1%).

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o [§ 3º do art. 5º](#), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. [\(Vide Lei nº 9.716, de 1998\)](#)

Ora, a expressão *débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições* no caso de crédito tributário constituído por auto de infração há de incluir necessariamente os tributos e contribuições lançados, mas também a multa de ofício lançada.

Em primeiro lugar, porque a multa de ofício *efetivamente decorre* de tributo ou contribuição, ou mais especificamente, do *inadimplemento* relativo a seu recolhimento, que pode estar cumulado ou não com alguma situação que agrave este mero fato, como a existência de dolo, fraude ou simulação, ou mesmo de desatendimento de requisição formulada pela autoridade fiscal para prestação de esclarecimentos.

Em segundo lugar, porque o débito para com a União decorrente de tributo e contribuição é *débito tributário*, ou seja, consigna o dever do sujeito passivo com a União equivalente, em termos patrimoniais, ao direito da União para com ele, denominado *crédito tributário*. E o crédito tributário, consoante nossa legislação, além de incluir a penalidade pecuniária, deve ser corrigido por juros de mora calculados à taxa Selic, consoante prescreve a nossa legislação. Vejamos.

O conceito de *débito* liga-se invariavelmente ao âmbito obrigacional, sendo este um dos elementos constitutivos da obrigação. Washington de Barros Monteiro⁶ assenta que o *vínculo jurídico*, como elemento constitutivo da obrigação, se divide em *vínculo espiritual*, constituído pelo comportamento de satisfazer pontualmente a obrigação, e *material*, constituído pelo poder que a lei dá ao credor que não foi satisfeito, de acionar o devedor, promovendo a execução forçada de seus bens. Tais conceitos equivalem ao que os juristas alemães denominaram *Schuld* (dever de prestar) e *Haftung* (responsabilidade).

No caso da obrigação tributária, a doutrina não divergiu de tais escólios. Paulo de Barros Carvalho⁷ consignou que a obrigação tributária é relação jurídica de cunho patrimonial, envolvendo sujeito ativo, titular do direito subjetivo de exigir a prestação, sujeito passivo, cometido do dever de cumpri-la, instalada a contar de um enunciado factual, situado no conseqüente de uma norma individual e concreta, juntamente com a constituição do fato jurídico tributário. Diz, ainda, o eminente jusfilósofo que o direito subjetivo de que está investido o sujeito ativo de exigir a prestação (crédito) pode ser representado por um vetor com a mesma direção, mas de sentido contrário àquele que representa o dever subjetivo (dever jurídico) de cumprir a prestação (débito).

Assim, resulta disso que o débito para com a União (tributário) corresponde em valor patrimonial ao *crédito tributário* a que faz jus aquela. E este crédito é relativo ao direito da União contra o sujeito passivo, mas está umbilicalmente vinculado ao débito do sujeito passivo contra a União, que é seu dever de adimplir o *crédito tributário* (representados por vetores de mesma direção e sentido contrário)

Pois bem. Com tais conclusões, devemos passar à leitura do direito tributário entre nós positivado para ver que o legislador efetivamente incluiu em tal conceito a noção de penalidade pecuniária.

A primeira demonstração disto é encontrada no art. 113 do CTN, em que é dito que a obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento de tributo *ou penalidade tributária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente*.

Ora, de tal preceito duas assertivas devem ficar firmadas: a) a penalidade pecuniária está inserida no conceito de obrigação tributária principal; b) a extinção do crédito

⁶ Washington de Barros Monteiro, in Curso de Direito Civil, p.25, 37ªed.

faz extinguir também a obrigação tributária principal que a constituiu; c) por derivação lógica, se a extinção do crédito promove, também, a extinção da obrigação, então o crédito (tributário) inclui, também, os valores devidos a título de penalidade pecuniária.

No art. 139 o Código, ao abrir exceções para o destino siamês de obrigação e crédito (circunstâncias que modificam o crédito, sua extensão ou efeitos ou excluem sua exigibilidade) reafirma que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Assim, de posse de tais enunciados, e dada uma primeira confirmação no próprio texto legal complementar, vê-se despida de sentido a afirmação no sentido de que o crédito tributário não inclui a multa de ofício.

Tal linha de pensamento é mantida no art. 142, quando, ao falar da *constituição do crédito tributário*, o legislador condiciona sua criação pelo lançamento, determinando à autoridade que consigne no ato administrativo a proposição da penalidade cabível. Tal penalidade cabível, como sabemos, não é simplesmente proposta mas também imposta pela autoridade lançadora no documento que constitui o lançamento, vez que não há repartição de competência entre as autoridades fiscais na hierarquia funcional quanto a este ponto.

E porque mandaria o legislador incluir a penalidade incluída no lançamento – instrumento por excelência destinado à *constituição do crédito tributário*, se não pertencesse ao crédito tributário?

A questão doutrinária relativa à inclusão da penalidade pecuniária no conceito de crédito tributário é relevante sob o ponto de vista científico. Porém, o direito positivo prescreve em sentido oposto. E não apenas pontualmente, mas em diversos pontos, todos em uníssono, conforme vimos acima.

Mas há mais prescrições seguindo esta mesma linha (e, portanto, confirmações disso). O art. 201 do CTN afirma que a dívida ativa tributária é constituída pelo crédito tributário (crédito dessa natureza), depois de esgotado o prazo para cobrança administrativa.

E o art. 2º da Lei de Execuções Fiscais, à semelhança do que já dispunha o art. 202 do CTN, manda incluir no termo de inscrição da Dívida ativa o *valor originário da dívida tributária* (o qual, portanto, contém todos os valores já consignados no crédito tributário, conforme o art. 201), bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato. Ou seja, permite o cálculo de juros de mora sobre os valores que já constavam do crédito tributário e foram transformados em dívida ativa tributária (os quais, por óbvio, incluem a multa de ofício).

Por tudo o que se disse acima, não há como insistir na alegação que a inclusão da penalidade pecuniária não foi quista pelo legislador, já que em diversos pontos tal linha prescritiva é tomada e retomada, sempre no mesmo sentido, com a efetiva inclusão da rubrica no gênero *crédito tributário*. A discussão científica, como disse, é relevante, mas no Estado de Direito impera a Lei, sendo a doutrina, no dizer de Paulo de Barros Carvalho⁸, uma sobrelinguagem em relação ao direito positivo, com função descritiva, e não prescritiva.

No que tange à autorização em lei complementar para a cobrança deve-se lembrar que a taxa de 1% prescrita no §1º do art. 161 do CTN admite exceções, desde que veiculadas por Lei, que é a condição presente, em que o estabelecimento do cálculo à taxa Selic se dá por meio do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

No que tange à extensão da base de incidência dos juros, estabelece o *caput* do art. 161 que incidirão eles sobre o *crédito* (naturalmente, o tributário). Diz o preceito legal que *o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora...* E como já dito e repisado acima, a expressão *crédito* necessariamente inclui as penalidades pecuniárias (e, portanto, a multa de ofício lançada).

Assim, considerando tudo o quanto foi exposto, voto para negar provimento ao recurso nesta matéria, mantendo-se a cobrança dos juros, calculados à taxa Selic, sobre a multa de ofício lançada.

Sala das Sessões, 03 de outubro de 2012.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade – Redator Designado